

## **SOU 2023:34 Bolag och brott - några åtgärder mot oseriösa företag**

Ju2023/01611

### **1 Sammanfattning**

Skatteverket tillstyrker att förslaget om återinförd revisionsplikt för små bolag genomförs.

Om revisionsplikten inte återinförs anser Skatteverket att gränsvärdena för när revisor inte behöver utses bör sänkas. Förslag på nya gränsvärden lämnas och Skatteverket lämnar också förslag som syftar till att föreslagna gränsvärden inte ska kunna kringgå samt förslag om att införa kontroll av att bolag har en utsedd revisor i de fall aktiebolagslagen kräver det.

Skatteverket avstyrker i nuläget förslaget om att avskaffa reglerna om tvångslikvidation vid kritisk kapitalbrist eftersom förslaget inte bedöms medföra ett tillräckligt skydd för bolagets borgenärer.

Skatteverket tillstyrker förslaget att oriktiga uppgifter ska kunna strykas hos Bolagsverket med anledning av att en falsk identitet eller avliden har avregistrerats från folkbokföringen, men lämnar förslag på justeringar vad gäller tidpunkten för när Bolagsverket ska göra rättelsen.

Skatteverket har inga invändningar mot att övriga förslag genomförs. Synpunkter lämnas dock vad gäller de föreslagna reglerna om ställföreträdarjämv för stiftelser, eftersom den föreslagna utformningen på bestämmelserna bedöms kunna ge upphov till vissa problem vid tillämpningen.

Skatteverket lämnar utöver vad som har behandlats i betänkandet några förslag på åtgärder som bör utredas vidare. Här kan särskilt nämnas behovet av att utreda införande av ett centralt offentligt ägarregister för onoterade bolag. Vidare föreslår Skatteverket att en befogenhet att vid behov förelägga om personlig inställelse vid ansökan om F-skatt, registrering för arbetsgivaravgifter och/eller registrering för mervärdesskatt bör utredas, dvs. en motsvarighet till den möjlighet som föreslås för Bolagsverket i betänkandet.

### **2 Skatteverkets synpunkter**

#### **2.1 Revisionsplikten för små företag, avsnitt 4**

Skatteverket tillstyrker lagförslagen som innebär att revisionsplikten helt återinförs men ställer sig också positivt till en sänkning av gränsvärden för revisionsplikt (avsnitt 2.2).

Skatteverkets uppfattning är att avsaknad av revisor är en riskfaktor som underlättar användning av bolag som brottsverktyg och för skatteundandraganden. En revisors granskning har en preventiv effekt både för att förebygga oavsiktliga och avsiktliga fel. Granskningen bidrar i hög grad till att säkerställa en högre kvalitet på bokföring och årsredovisning och därmed på underlaget för redovisning av skatt.

Revisorn har skyldighet att anmäla misstankar om brott till åklagare. En revisors brottsmisstankar kan grunda sig på iakttagelser som har gjorts vid revisionen, eller vid utförande av ett konsultuppdrag hos kunden. Lag (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) innebär bl.a. att auktoriserade och godkända revisorer ska ha kännedom om sina kunder och bedöma riskerna med deras verksamhet.

Skatteverket menar att de skyldigheter för revisor som har införts genom penningtvättslagen medverkar till att öka revisorns betydelse och möjligheterna att upptäcka fel även i fråga om uppgifter utöver det som följer direkt av penningtvättslagen. Genom kraven på kundkännedom och en mer löpande uppföljning och bedömning av kundens affärer ökar också möjligheten att fel kan upptäckas i ett tidigare skede under löpande räkenskapsår.

Vid ett återförande av revisionsplikten innebär det att alla bolag genomgår en grundlig kontroll av en auktoriserad eller godkänd revisor. Revisorns granskning bör exempelvis göra det svårt för ett bolag att ”blåsa upp” siffror i årsredovisningen i syfte att höja sin kreditvärdighet eller utföra momsbedrägeri. Det är något som förekommer när ett bolag används för att begå t.ex. bedrägeribrottslighet.

Idag finns inte den kontrollen för mindre bolag vilket innebär att det är enkelt att använda mindre bolag som brottsverktyg. Denna risk skulle minska genom återinförandet av revisionsplikten för mindre bolag. Återinförandet av revisionsplikten skulle även innebära lika regler för alla aktiebolag och ett stärkt förtroende för aktiebolag som företagsform.

Vidare är det värt att beakta att kravet på revisor kan minska förekomsten av oriktiga uppgifter som lämnas på grund av slarv.

### **2.1.1 Förslag på krav om samma revisor inom en s.k. oäkta koncern**

Skatteverket anser att det bör övervägas om två eller flera aktiebolag där samma fysiska person har det bestämmande inflytandet, en s.k. oäkta koncern, ska ha samma revisor. Skälet är att revisorn då lättare kan identifiera transaktioner som pekar på att bolagen används som brottsverktyg eller för skatteundandragande.

Skatteverket föreslår att det i 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (ABL) införs ett nytt stycke med följande lydelse:

*Två eller flera aktiebolag där en och samma fysiska person har ett bestämmande inflytande ska ha samma revisor.*

Motsvarande ändring föreslås för andra lagar där revisionsplikten regleras.

## **2.2 Alternativ - gränsvärden för undantag från revisionsplikt sänks, avsnitt 4.4.4**

I det fall revisionsplikten inte återinförs helt anser Skatteverket bl.a. att de nuvarande gränsvärdena för när undantag från revisionsplikten medges ska sänkas. Nedan följer förslag på justeringar av reglerna om skyldighet att ha revisor för det fall revisionsplikten inte återinförs helt.

### **2.2.1 Förslag på justeringar av gränsvärden i reglerna om revisionsplikt**

Utredningens slutsats är att om fler bolag ska omfattas av revision så bör det mest ändamålsenliga vara att revisionen återinförs helt. Vad gäller tänkbara alternativ uttalas i betänkandet på s. 182 att ”Om nyttan – från sådana mer allmänna utgångspunkter – bedöms vara så pass stor att det är önskvärt att fler bolag än i dag omfattas av revisionsplikt, är ändrade gränsvärden givetvis ett enkelt och funktionellt sätt att åstadkomma detta.”

Skatteverket instämmer i den bedömningen och anser att tänkbara sänkta gränsvärden för undantag från skyldighet att ha revisor skulle i så fall kunna vara att bolag som uppfyller mer än ett av kriterierna - mer än 1 anställd, mer än 2 miljoner i omsättning, en balansomslutning på mer än 1,5 miljoner - måste ha revisor.

Det skulle innebära att ett bolag där endast ägaren är verksam och omsättningen inte uppgår till mer än 2 miljoner kronor kan undantas från att omfattas av revisionsplikten - t.ex. en konsult som bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform.

Genom att sänka medelantalet anställda till en går det att förebygga att fiktiva anställningar används där gärningspersoner skaffar kontroll över ett antal identiteter, som ges fiktiva anställningar och därefter personnummer och folkbokföringsadresser. Individuppgifter skickas in till Skatteverket men arbetsgivaravgifter och det avdrag för preliminärskatt som har uppgetts betalas aldrig in. Sådana oriktiga inkomstuppgifter kan t.ex. användas som underlag för att handla på kredit eller ta kreditlån.

Även ett bolag som gör uppehåll i sin verksamhet av olika anledningar (”vilande bolag”), de s.k. lagerbolagen som bildats enbart för att senare säljas vidare till en ny ägare samt nybildade bolag som ännu inte har påbörjat någon verksamhet kommer med förslaget att undantas från att omfattas av revisionsplikten.

Skatteverket föreslår att 9 kap. 1 § ABL ändras på följande sätt:

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om inte annat följer av denna paragraf.

I bolagsordningen för ett privat aktiebolag får det anges att bolaget inte ska ha någon revisor.

Andra stycket gäller inte om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3-1,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,

3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3-2miljoner kronor

Motsvarande ändring föreslås för andra lagar där revisionsplikten regleras.

### **2.2.2 Förslag på krav om samma revisor för bolag inom en s.k. oäkta koncern**

Skatteverket anser att det bör övervägas om två eller flera aktiebolag där samma fysiska person har det bestämmande inflytandet, en s.k. oäkta koncern, ska ha samma revisor. Se avsnitt 2.1.1. ovan.

Skatteverket föreslår att det i 9 kap. 1 § ABL införs ett nytt stycke med följande lydelse:

*Två eller flera aktiebolag där en och samma fysiska person har ett bestämmande inflytande ska ha samma revisor.*

Motsvarande ändring föreslås för andra lagar där revisionsplikten regleras.

### **2.2.3 Förslag om beräkning av gränsvärden för bolag i en s.k. oäkta koncern**

Skatteverket anser att det bör övervägas om det vid beräkning av gränsvärdet i en s.k. oäkta koncern ska beakta verksamhet och antal anställda i samtliga företag som ingår i den s.k. oäkta koncernen.

Förslagsvis ska företag där en och samma fysiska person har det bestämmande inflytandet, en s.k. oäkta koncern, vid beräkningen av gränsvärdena i 9 kap. 1 § tredje stycket ABL ses som ett och samma företag. Det innebär att om företagen tillsammans uppfyller kraven för att behöva utse revisor så ska också vart och ett av företagen vara skyldigt att utse revisor.

Ändringen föreslås med anledning av att det inte bör vara möjligt att dela upp verksamheten på flera bolag för att undvika kravet på revisor

Skatteverket föreslår ytterligare ett stycke i 9 kap. 1 § ABL med följande lydelse:

*Vid beräkning av gränsvärdena i tredje stycket ska flera bolag där en och samma fysiska person har ett bestämmande inflytande ses som ett enda bolag.*

Motsvarande ändring föreslås för andra lagar där revisionsplikten regleras.

### **2.2.4 Förslag om ändring i bestämmelsen om s.k. nystartsfrist**

Idag gäller att ett aktiebolag ska ha en revisor om det under de två senaste räkenskapsåren uppfyller minst två av kraven i 9 kap. 1 § tredje stycket ABL. Det innebär att ett nystartat aktiebolag inte behöver ha en revisor de två första verksamhetsåren. Skatteverket föreslår att om ett bolag där verksamhet har bedrivits överlåter verksamheten till annat aktiebolag, som ägs eller kontrolleras av samma fysiska person, ska de båda bolagen ses som ett och samma bolag vid bedömningen enligt 9 kap. 1 § tredje stycket ABL.

Det innebär att vid kontrollen om bolaget uppfyller villkoren för undantag från revisionsplikt i 9 kap. 1 § tredje stycket ABL ska även verksamheten i det överlåtande



bolaget beaktas. Skälet till den föreslagna ändringen är att det inte bör vara möjligt att undvika revisionsplikten genom att upprepade gånger flytta verksamheten till nya bolag.

Skatteverket föreslår ytterligare ett stycke i 9 kap. 1 § ABL med följande lydelse:

*Om ett bolag där verksamhet bedrivits överlåter denna till ett annat bolag, som ägs eller kontrolleras av samma fysiska person, ska prövningen mot gränsvärden i tredje stycket göras med beaktande av den verksamhet som tidigare bedrivits i det överlåtande bolaget.*

Motsvarande ändring föreslås för andra lagar där revisionsplikten regleras.

### **2.2.5 Förslag om tröghetsregel för revisorskravet när gränsvärden understigs**

Skatteverket föreslår ovan som ett andrahandsalternativ sänkta gränsvärden i 9 kap. 1 § ABL och i andra lagar där revisionsplikten regleras. Som framgår av betänkandet så medför sänkta gränsvärden att fler företag riskerar att hamna nära gränsvärdena och att pendla mellan att omfattas av krav på revisor och möjligheten att välja bort densamma. För att det även ska finnas en viss tröghet för att kunna avsäga sig revisor föreslår Skatteverket att det bör införas en sådan regel. Om företaget uppfyllt kravet på att ha en revisor i 9 kap. 1 § ABL bör det införas en skyldighet att ha revisor i exempelvis två räkenskapsår.

Förslaget bör minska risken att oseriösa aktörer använder bolag som är undantagna från revisionsplikten som brottsverktyg.

Skatteverket föreslår att det i 9 kap. ABL införs en ny paragraf med följande lydelse:

*Ett bolag som uppfyller skyldigheten att ha en revisor i 1 § måste minst ha revisor under två på varandra följande räkenskapsår innan revisor kan väljas bort.*

Motsvarande ändring föreslås för andra lagar där revisionsplikten regleras.

### **2.2.6 Förslag om att ett skötsamhetskrav bör övervägas**

I betänkandet beskrivs kortfattat regelverken i Norge respektive Danmark som innebär att ett bolag där det har framkommit olika brister i redovisningen, eller där bolaget eller företrädare har dömts för vissa brott, kan åläggas att ha revisor för ett visst antal år, trots att bolaget i grunden omfattas av undantag från att ha revisor.

För det fall revisionsplikten inte återinförs för alla företag föreslår Skatteverket att det utreds om regler motsvarande de som finns i Norge eller Danmark skulle kunna fylla en funktion även i Sverige och förordar att motsvarande regler införs. Det framstår som högst rimligt att ett företag eller en företrädare som har dömts för brott mot aktiebolagslagen, bokförings- eller årsredovisningslagen samt skattelagstiftningen inte utan vidare ska kunna fortsätta att vara undantagen från revisionsplikt.

### **2.2.7 Förslag att kontroll införs av att revisor finns när det krävs enligt ABL**

Om revisionsplikt inte återinförs för alla bolag anser Skatteverket att en myndighet bör få i uppdrag att kontrollera att aktiebolag som inte har valt en revisor uppfyller villkoren för undantag från revisionsplikt i 9 kap. 1 § ABL. Idag sker inte någon sådan kontroll när årsredovisning lämnas in och registreras.

Allt fler bolag lämnar in sin årsredovisning digitalt och i promemorian Digital ingivning av årsredovisningar (Ju2022/03798) föreslås att digital inlämning ska bli obligatorisk för de allra flesta bolag. Sett mot den bakgrunden bör det vara möjligt att införa system där exempelvis Bolagsverket i samband med registrering av inlämnad årsredovisning på ett effektivt sätt kan kontrollera om ett bolag uppfyller villkoren för att inte vara skyldig att ha revisor. Vid behov bör ett aktiebolag kunna föreläggas att utse en revisor.

## **2.3 Följdändringar av Skatteverkets kontrollmöjligheter, avsnitt 4.5.3**

Skatteverket instämmer i bedömningen att de utökade kontrollmöjligheter för Skatteverket som infördes i samband med 2010 års reform bör vara kvar även om revisionsplikten återinförs.

### **2.3.1 Förslag – Sanktioner för att förstärka effekten av kontroll av dokumentationsskyldigheten bör övervägas**

Skatteverket anser att det bör utredas och övervägas om någon form av sanktionsavgift bör införas för situationen att det vid en kontroll av dokumentationsskyldigheten kommer fram tydliga brister.

En ny möjlighet till kontroll infördes i Skatteförfarandelagen (37 kap. 7 § SFL) i samband med reformen om frivillig revision 2010. Den innebär att Skatteverket efter överenskommelse besöker ett företag och granskar utvalda underlag som företaget har för att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Svagheter med verktyget som lyfts fram är att det inte är fråga om fördjupad granskning av kvaliteten i företagets hela bokföring, att enbart utifrån kontrollen av dokumentationsskyldigheten går det inte att fatta beslut om korrigeringar av redovisade skatter och att det inte heller finns någon sanktionsmöjlighet när brister upptäcks.

För att öka möjligheten att uppnå en större effekt med besök där dokumentationsskyldigheten kontrolleras bör det utredas om det är möjligt och lämpligt att införa en sanktion i form av exempelvis kontrollavgift (jfr kontrollavgift vid kontroll av kassaregister eller av personalligare) om det i samband med ett besök konstateras tydliga brister i underlagen. I det fall sanktion införs bör det övervägas om kontrollbesök ska kunna göras utan företagarens samtycke.

## **2.4 Behovet av ett centralt offentligt ägarregister**

Skatteverket ser ett stort behov av att frågan om ett centralt offentligt ägarregister aktualiseras och utreds. Det kan konstateras att det saknas heltäckande, tillförlitliga och sökbara uppgifter om vem som är ägare till ett bolag. Därför måste myndigheter ofta ställa frågor till företaget som kan tyckas onödiga. En myndighet bör få i uppdrag att föra ett sådant register och tillhandahålla uppgifter till både myndigheter och andra intressenter.

Det stora antalet onoterade bolag är så kallade ”kupongbolag”. De bolagen är skyldiga att själva föra sin aktiebok. Aktieboken har enligt 5 kap. ABL till ändamål att ligga till grund för utövandet av aktieägars rättigheter mot bolaget och ge bolaget, aktieägare och andra underlag för att bedöma ägarförhållandena i bolaget. Aktieboken ska hållas tillgänglig hos bolaget för alla som vill ta del av den.

Hos de s.k. avstämningsbolagen hanterar en värdepapperscentral aktieboken och registrerar alla ändringar i ägarförhållanden, rätt till utdelning m.m. Den kategorin av bolag är inte ett problem i det här avseendet och lämnas därför utanför.

Skatteverket har i sin granskning uppmärksammat att det förhållandevis ofta förekommer fel genom att mottagna utdelningar och försäljning av aktier i onoterade bolag inte har redovisats. Ett ägarregister skulle kunna bidra till betydande effektiviseringar av kontrollverksamheten och samtidigt göra det möjligt att underlätta för medborgarna att göra rätt.

Ett register med tillgängliga uppgifter skulle vara brottsförebyggande och både kunder, leverantörer, borgenärer och myndigheter skulle få betydligt större möjligheter än idag att bilda sig en uppfattning om det bolag man avser att ha kontakt med och vilka ägare och företrädare som står bakom den juridiska personen.

Frågan har berörts i ett par utredningar tidigare (se SOU 2009:34 s.190 f och SOU 2001:1 del 2, bl.a. avsnitt 4.2–4.3). Redan i de tidiga utredningarna framfördes att ett centralt aktieägarregister skulle vara av värde vid utredningar om ekonomisk brottslighet, innebära en prevention mot oseriösa förfaranden samt underlätta skattekontrollen och kronofogdemyndighetens arbete.

## **2.5 Bolagsverket ska kunna stryka oriktiga uppgifter om företrädare i registren, avsnitt 7.4.6**

Skatteverket är i grunden positivt till förslaget men vill peka på behov av justering av de föreslagna ändringarna i handelsregisterlagen, aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar. För att Bolagsverket ska kunna stryka de aktuella uppgifterna bör det inte krävas att beslutet ska ha vunnit laga kraft.

I betänkandet föreslås bl.a. att Bolagsverket från aktiebolagsregistret, föreningsregistret och handelsregistret ska kunna stryka personer som har avregistrerats från folkbokföringen på grund av att de har varit registrerade under falsk identitet. På motsvarande sätt ska avlidna personer kunna tas bort från handelsregistret.

Förslagen kommer att få en mycket begränsad effekt om avregistreringen kopplas till tidpunkten när beslutet om avregistrering har vunnit laga kraft. Det är endast beslut i ärenden om dödförklaring som registreras i folkbokföringsverksamheten först när beslutet fått laga kraft.

Enligt 40 § folkbokföringslagen gäller att en enskilds överklagande av ett beslut om folkbokföring enligt 22 § (avregistrering av falsk identitet) ska ha kommit in till Skatteverket inom tre veckor från den dag den klagande fick del av beslutet. När det gäller beslut om avregistrering på grund av falsk identitet känner Skatteverket normalt sett inte till när klaganden fick del av beslutet eftersom dessa av förklarliga skäl inte skickas med mottagningsbevis. Skatteverket känner således inte heller till om eller när besluten får laga kraft. Avregistrering på grund av falsk identitet förs in i folkbokföringsdatabasen när beslutet om avregistrering har fattats och aviseras därför normalt sett till Bolagsverket utan att beslutet har vunnit laga kraft.

Ett beslut om avregistrering av en avlidna person får överklagas utan begränsning till viss tid (40 § andra stycket folkbokföringslagen). Det är alltså inte heller i det fallet möjligt för

Skatteverket att invänta laga kraft innan beslutet registreras i folkbokföringen. Även uppgift om att en person är avliden aviseras därför normalt till Bolagsverket utan att beslutet har vunnit laga kraft.

Se även kommentarer i avsnitt 2.10.2 – 2.10.3 som gäller utformningen av författningskommentarerna.

### **Skatteverket föreslår följande justeringar i förslagen i betänkandet:**

#### Förslag till lag om ändring i handelsregisterlagen (1974:157)

##### 15 b §

Om en enskild näringsidkare eller en företrädare för ett handelsbolag, en ideell förening eller ett trossamfund har avregistrerats från folkbokföringen enligt 19 eller 22 § folkbokföringslagen (1991:481), ska Bolagsverket stryka honom eller henne ur handelsregistret. ~~Avregistrering ska ske när beslutet om avregistrering från folkbokföringen har fått laga kraft.~~

#### Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

##### 27 kap. 6 §

”...

Avregistreringen ska ske omedelbart

1. vid beslut om konkurs,
2. vid beslut om tillfälligt näringsförbud, ~~eller~~
3. om det i samband med ett beslut att avslå ansökan om fortsatt godkännande eller auktorisation av revisor, ett beslut att upphäva godkännande eller auktorisation av revisor eller ett beslut om tidsbegränsat förbud för en revisor att utöva revisionsverksamhet eller att underteckna revisionsberättelser har bestämts att beslutet ska gälla omedelbart. I övrigt ska avregistrering ske när beslutet har fått laga kraft, ~~eller~~
4. när personen har avregistrerats från folkbokföringen.

I övrigt ska avregistrering ske när beslutet har fått laga kraft.”

#### **Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar**

##### 19 kap. 9 §

”...

Avregistreringen ska göras omedelbart

1. vid beslut om konkurs,
2. vid beslut om tillfälligt näringsförbud, ~~eller~~

3. om det i samband med något av följande beslut har bestämts att beslutet ska gälla omedelbart: – ett beslut att avslå en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande av en revisor, – ett beslut att upphäva auktorisation eller godkännande av en revisor, och – ett beslut om tidsbegränsat förbud att utöva revisionsverksamhet eller att underteckna revisionsberättelser, *eller*

4. när personen har avregistrerats från folkbokföringen.

I övriga fall ska avregistrering göras när beslutet har fått laga kraft.”

## **2.6 Förhindra företagskapning, avsnitt 8**

### **2.6.1 Skatteverkets förslag med anknytning till åtgärder för att förhindra företagskapning och reglerna om målvaktsförbud**

Skatteverket ställer sig positivt till betänkandets förslag om kriminalisering av företagskapning och föreslår att kompletterande bestämmelser införs enligt nedanstående stycken.

Med beaktande av att företagskapning förekommer som ett led i sådan brottslighet som ingår i de brott som skattebrottsenheten utreder idag bör företagskapning inkluderas i 1 § lag [1997:1024] om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet. Det skulle stärka enhetens förmåga att bearbeta och arbeta med sådan brottslighet både på underrättelse- och brottsutredningssidan.

Därtill bör Skatteverket ges en skyldighet att anmäla misstänkt företagskapning genom ett tillägg i 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Det är en brist att Skatteverkets anmälningsskyldighet respektive brottskatalog idag inte omfattas av bestämmelserna om överträdelse av målvaktsförbuden i 8 kap. 12 och 32 §§ ABL. Det innebär en begränsning, särskilt i skattebrottsenhetens underrättelseverksamhet, att bestämmelserna om målvaktsförbud inte omfattas av Skatteverkets brottskatalog. Skatteverket har inte någon skyldighet att anmäla sådana brott till åklagare enligt skatteförfarandeförordningen, utan en anmälan kan göras med stöd av 10 kap. 24 § offentlighets och sekretesslagen. Bestämmelserna om anmälningsskyldighet och brottskatalogen bör kompletteras med hänvisning till målvaktsförbuden.

### **Skatteverket föreslår ändringar i följande lagar och förordningar**

#### Lag (1997:1024) om skatteverkets brottsbekämpande verksamhet

##### 1 §

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

1. skattebrottslagen (1971:69),
2. 30 kap. 1 § första stycket 4 och tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551),
3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,
4. 4 kap. 6 b §, 9 kap 3 d §, 14 kap. 1-4 och 10 §§ och 15 kap. 10-13 §§ brottsbalken, om gärningen avser uppgift eller handling i ärende hos Skatteverket, ...”

#### Skatteförfarandeförordning (2011:1261)

**18 kap 8 §**

Skatteverket ska, utöver vad som följer av 17 § skattebrottslagen (1971:69), göra en anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att någon har gjort sig skyldig till

1. brott enligt 30 kap. 1 § första stycket 4 och tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551),
2. brott enligt 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
3. givande av muta enligt 10 kap. 5 b § eller grovt givande av muta enligt 10 kap. 5 c § brottsbalken,
4. bokföringsbrott eller grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken,
5. brott enligt 9 kap. 1–3 och 11 §§ brottsbalken, om gärningen har samband med lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete, lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik,
6. brott enligt 4 kap. 6 b §, 9 kap. 3 d §, 14 kap. 1–4 och 10 §§ eller 15 kap. 10–13 §§ brottsbalken, om gärningen avser uppgift eller handling i ärende hos Skatteverket,
7. brott enligt lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott, eller
8. brott enligt lagen (2020:548) om omställningsstöd. ...”

**2.6.2 Förslag att utökad kontrollmöjlighet vid skatteregistrering utreds**

I utredningen finns förslag att Bolagsverket ska kunna förelägga om personlig inställelse i registreringsärenden.

Skatteverket anser att motsvarande befogenhet att förelägga om personlig inställelse vid ansökan om F-skatt, registrering för arbetsgivaravgifter och/eller registrering för mervärdesskatt bör införas för Skatteverket.

Vid skatteregistrering kan samma behov av att med säkerhet kunna fastställa identitet och behörighet att företräda bolaget hos en sökande göra sig gällande som vid registrering hos Bolagsverket. En befogenhet att vid behov kunna förelägga om personlig inställelse även hos Skatteverket skulle försvåra användandet av målvakter eller falska identiteter. Det måste dock utredas närmare hur ett sådant verktyg skulle kunna utformas och vilka situationer som bör omfattas för att systemet för skatteregistrering ska fungera på det sätt som är avsett.

**2.6.3 Förslag till administrativ åtgärd – utökade kontrollutskick vid avregistrering av vissa företrädare hos Bolagsverket, avsnitt 8**

I handelsregisterförordningen föreskrivs att underrättelse om avregistrering ska skickas ut i vissa fall (13 a - 16 §§ handelsregisterförordningen). De situationer som behandlas där avser framförallt registrering och avregistrering av bolagsman i handelsbolag som finns registrerade i handelsregistret.

I syfte att försvåra s.k. företagskapning föreslår Skatteverket att det bör övervägas om informationsutskick till den som avregistrerats bör ske obligatoriskt även vid avregistrering i handelsregistret av styrelseledamot, styrelsesuppleant och firmatecknare i ideell förening eller i registrerat trossamfund.



## 2.7 Några särskilda frågor om stiftelser, avsnitt 9

I betänkandets avsnitt med frågor gällande stiftelser är kommentarerna om vilka typer av stiftelser som omfattas av de olika förslagen mycket kortfattade.

Skatteverket anser att det i fråga om pensionsstiftelser bör det övervägas om det vore lämpligt att fler av förslagen omfattar även den typen av stiftelse.

Vad gäller ställföreträdarjäv ser Skatteverket risk för att oönskade praktiska problem kan uppkomma med den utformning på bestämmelserna som har föreslagits. Förslaget i betänkandet avsnitt 9.3 bör därför utredas vidare i den delen.

### 2.7.1 Kommentarer gällande pensionsstiftelser

Det kan konstateras att det inte görs någon hänvisning i 18 a § tryggandelagen till något av de lagrum i stiftelselagen där det föreslås lagändringar vilket innebär att de förslag som lämnas avseende stiftelselagen och stiftelseförordningen inte gäller pensionsstiftelser.

Av utredningens förslag i avsnitt 9 framgår inte vilka överväganden som gjorts då man valt en utformning på förslagen som innebär att de i flera delar inte ska tillämpas på pensionsstiftelser. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det övervägas om det är vore lämpligt att vissa av förslagen även omfattar pensionsstiftelser. Som exempel kan nämnas förslaget om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott.

Stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) ska upprätta årsredovisning. Detta gäller dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket BFL (6 kap. 1 § första stycket 5 BFL). Förslaget om förseningsavgift i 8 kap årsredovisningslagen (ÅRL) innebär att det i lagtexten ska stå företag i stället för aktiebolag. Definitionen av företag finns i 3 § ÅRL, och anger att med uttrycket avses en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport. Genom den förslagna ändringen kommer även stiftelser att omfattas.

När det gäller ändringarna i ÅRL angående förseningsavgiften som behandlas i avsnitt 9.5 (8 kap. 5, 6, 7, 8, 9 och 11 §§ ÅRL) tillstyrker Skatteverket förslaget och anser vidare att det vore önskvärt att det lyfts upp och tydliggörs att den förslagna bestämmelsen om förseningsavgift även blir tillämplig på pensionsstiftelser som ska upprätta årsredovisning.

### 2.7.2 Kommentarer gällande förslag om ställföreträdarjäv, avsnitt 9.3

Ett relativt stort antal stiftelser omfattas inte av reglerna i 2 kap. stiftelselagen (1 kap. 1 och 7 §§ SL). I betänkandet finns dock inte någon mer utförlig analys av vilka stiftelseformer som lämpligen bör omfattas av förslaget till bestämmelser om ställföreträdarjäv.

Skatteverket bedömer att det är mindre lämpligt att i detta sammanhang föreslå utvidgning av tillämpningsområdet för jävsbestämmelserna i 2 kap. 14 och 21 §§ SL till alla former av stiftelser. Denna bedömning motiveras bl.a. av att en sådan utvidgning i så fall bör kompletteras med analyser om de aktuella stiftelserna i så fall samtidigt ska omfattas av ytterligare bestämmelser i stiftelselagen än de som anges i t.ex. 1 kap. 7 § SL. Vidare har flertalet av de stiftelser som inte omfattas av bestämmelserna i 2 kap. SL sannolikt sådan verksamhetsinriktning att jävsfrågor annars skulle komma att aktualiseras frekvent.



Skatteverket anser vidare att det är tveksamt om det är lämpligt att samtliga de stiftelser som omfattas av det nuvarande förslaget bör vara inkluderade och föreslår att förslaget utreds vidare.

Skatteverket är – med hänvisning vad som beskrivs nedan – tveksamt till om det är lämpligt att införa särskilda regler om ställföreträdarjäv för stiftelser vars uteslutande ändamål är att främja en organisation, om organisationen har till uppgift att antingen utse stiftelsens styrelse eller förvalta stiftelsen (Förslag till 2 kap. 14 § första stycket 3 och 21 § första stycket 3 SL).

Det kan ifrågasättas om de föreslagna reglerna om ställföreträdarjäv kan komma att hindra legitim verksamhet hos stiftelser med ändamål att främja en destinatärskrets om destinatären enligt stiftelsens urkund har till uppgift att antingen utse stiftelsens styrelse eller förvalta stiftelsen. Här är det önskvärt att det utreds närmare i vilken utsträckning problem riskerar att uppkomma när det gäller styrelseledamot som är styrelseledamot i såväl en stiftelse som i t.ex. en idrottsförening, en kommun eller ett politiskt parti som stiftelsen har till ändamål att främja. Andra situationer som är problematiska är situationen att styrelsen i en stiftelse består av arbetsgivar- och personalrepresentanter; exempel på sådana stiftelser kan vara, t.ex. en kollektivavtalsstiftelse, en löntagarfundsbasead universitets- och högskolestiftelse, en pensions- eller personalstiftelse som inte omfattas av tryggandelagen, eller en stiftelse bildad med stöd av 1940- och 50-talets speciallagstiftning avseende s.k. sociala fonder. De nu nämnda situationerna omfattas normalt inte av en sådan koncernrelation som avses i 1 kap. 5 § SL (jfr förslaget till nytt tredje stycke i 2 kap. 14 resp. 21 § SL med förslag på undantag från ställföreträdarjävet).

Skatteverket bedömer att sannolikheten för att ställning som ställföreträdare missbrukas är begränsad när det gäller t.ex. kollektivavtalsstiftelser.

### **Förslag för att undvika de problem som har beskrivits**

Skatteverket har två alternativa förslag:

– att stiftelse undantas från lagens tillämpningsområde om det är en stiftelse med ändamål att främja en viss destinatärskrets och där destinatären enligt stiftelsens urkund har till uppgift att antingen utse stiftelsens styrelse eller förvaltare för stiftelsen inom destinatärskretsen,

eller

– att tillämpningsområdet för förslaget till nya bestämmelser om ställföreträdarjäv i 2 kap. 14 och 21 §§ SL begränsas till stiftelser som har bildats efter lagändringens ikraftträdande i fråga om stiftelser med ändamål att främja en destinatärskrets och där destinatären enligt stiftelsens urkund har till uppgift att antingen utse stiftelsens styrelse eller förvalta stiftelsen inom destinatärskretsen.

Alternativet att bara nybildade stiftelser skulle omfattas av det nya regelverket motiveras dels av att stiftelser i många fall har stiftelseurkunder som omöjliggör anpassning av stiftelsens stadgar till ny lagstiftning, dels av att det är vanligt att stiftelser har stadgeföreskrifter innebärandes att stiftelsens destinatär ska utse en eller flera styrelseledamöter alternativt att stiftelsen ska förvaltas av dess destinatär. Det finns vidare ett antal stiftelser där löpande ingående av avtal eller liknande mellan en stiftelse och annan juridisk person utgör en förutsättning för att stiftelsen ska kunna uppfylla sitt ändamål. För ekonomiskt resurssvaga

stiftelser kan det vidare vara oskäligt betungande att betala arvode för en av tillsynsmyndighet utsedd god man. De nämnda svårigheterna bör i någon mån kunna undvikas vid nybildning av stiftelse.

## **2.8 Om tvångslikvidation vid kritisk kapitalbrist m.m., avsnitt 10.5**

Skatteverket avstyrker i nuläget bifall till förslaget att avskaffa styrelsens skyldighet att agera vid kapitalbrist.

Utredningen föreslår att bestämmelserna i 25 kap. 13–20 a §§ ABL om styrelsens skyldighet att agera om det saknas täckning för bolagets aktiekapital upphävs. Istället föreslås att en ny bestämmelse i 8 kap. ABL om att styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets och koncernens ekonomiska situation bl.a. ska innefatta en kontroll av att bolagets eget kapital och likviditet motsvarar vad verksamhetens art, omfattning och risker kräver. Om så inte är fallet, ska styrelsen genast behandla saken samt kalla till en bolagsstämma så snart som möjligt för att redogöra för bolagets ekonomiska ställning och vilka åtgärder styrelsen föreslår ska vidtas.

Enligt Skatteverket tar utredarens förslag att ersätta nuvarande regelverk inte tillräckligt mycket fasta på utredningsdirektivets krav att de nya reglerna ska ge ett starkt borgenärsskydd. Enligt förslaget ska styrelsens skyldighet vara att endast vid en viss uppkommen situation kalla till en bolagsstämma så snart som möjligt för att ”redogöra för bolagets ställning och vilka åtgärder styrelsen föreslår ska vidtas”. Genom detta menar utredaren att borgenärsskyddet i aktiebolagen förstärks trots att det inte knyts några sanktioner till denna reglering. Den handlingsplikt som utredaren föreslår är alltså främst ett förtydligande av det ansvar som styrelsen redan har att agera i aktieägarnas intresse. En borgenär kan inte yrka skadestånd av en försumlig styrelse utan det kan endast bli fråga om ett skadeståndsansvar gentemot bolaget enligt 29 kap. 1 och 14 §§ ABL om reglerna åsidosätts. Det finns stor osäkerhet om ett aktiebolags företrädare redan med dagens bestämmelser skulle kunna ha en skyldighet att försätta ett insolvent aktiebolag i konkurs om en fortsatt drift innebär att borgenärerna lider skada. Även om det finns uppfattningar i den juridiska litteraturen att ett konkursbo skulle kunna driva en skadeståndstalan mot en styrelseledamot för den skada som vållats boet så saknas domstolsavgöranden som bekräftar detta synsätt och såvitt Skatteverket känner till så använder konkursförvaltare sig inte av denna påstådda möjlighet. En brist är att en borgenär inte kan i konkursboets ställe driva en sådan skadeståndstalan.

Därför anser Skatteverket, till skillnad från utredaren, att det är nödvändigt att knyta sanktioner specifikt till den nya regleringen. En sådan lämplig åtgärd skulle kunna vara att ge borgenärer självständig möjlighet att väcka skadeståndstalan. Det bör vidare påpekas att det personliga betalningsansvaret är strängare än det skadeståndsansvar som styrelseledamöter har enligt 29 kap. ABL. Det ställs nämligen inte något krav på orsakssamband mellan styrelsens underlåtenhet och eventuell skada för borgenärerna vid prövning av det personliga betalningsansvaret.

Det finns alltså i svensk rätt inte någon lagstadgad skyldighet för företagsledningen att ansöka om att ett insolvensförfarande ska inledas när företaget hamnat på obestånd eller när det finns en påtaglig risk för obestånd. Ett företag som är insolvent drivs i princip på borgenärernas risk eftersom det i praktiken då är borgenärernas medel som bolagsledningen förvaltar. I flera andra rättsordningar finns det regler som ålägger bolagsföreträdare en

skyldighet att ansöka om ett insolvensförfarande när vissa kriterier baserade på företagets ekonomiska situation är uppfyllda och där en försummelse av denna skyldighet kan leda till personligt betalningsansvar för bolagsledningen. Europeiska kommissionens förslag till direktiv om harmonisering av vissa delar av insolvensrätten som just nu förhandlas innebär bl.a. att företagsledarna ska vara ansvariga för skador som åsamkats borgenärerna till följd av att de inte har lämnat in en ansökan om inledande av ett insolvensförfarande till domstolen senast tre månader efter det att de fick kännedom om eller rimligen kunde förväntas ha fått kännedom om att den juridiska personen är insolvent.

Skatteverket anser sammanfattningsvis att det behövs ytterligare analys innan lagstiftaren avskaffar den nuvarande regleringen för att säkerställa ett starkt skydd för borgenärerna och att ett avskaffande av det personliga betalningsansvaret enligt aktiebolagslagen inte bör föregå det kommande EU-direktivet utan samordnas med detta.

### **2.8.1 Bestämmelser om personaloptioner och EU:s statsstödsregler**

För det fall förslaget om att avskaffa reglerna i 25 kap 13-20 a §§ ABL kommer att beredas vidare vill Skatteverket påpeka att skattelättnader för personaloptioner enligt 11 a kap. inkomstskattelagen (IL) utgör ett statligt stöd som har godkänts av Europeiska kommissionen. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör därför beläggas hur den föreslagna ändringen i 11 a kap. 10 § IL förhåller sig till statsstödsreglerna.

### **2.9 Synpunkter på övergångsbestämmelser för filial i Sverige, avsnitt 11.1**

Ett utländskt företag som bedriver sin verksamhet i Sverige genom en filial kan i många fall anses motsvara ett svenskt aktiebolag vid en civilrättslig jämförelse. De föreslagna nya bestämmelserna om revisionsplikt kan för filialer tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2025. För aktiebolag som har bildats före den 1 juli 2025 föreslås dock de nya bestämmelserna om revisionsplikt tillämpas från och med årsstämman som hålls efter utgången av 2029. Någon närmare motivering avseende varför motsvarande övergångstid inte ska gälla för verksamhet som bedrivs i Sverige för tid innan den 1 juli 2025 genom en filial ges inte. Vid ett återinförande av revisionsplikten anser Skatteverket att motsvarande övergångsperiod bör gälla för utländska filialer som är jämförbara med ett svenskt aktiebolag.

Skatteverket föreslår följande ändring i övergångsbestämmelserna till förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.
2. Bestämmelserna i 12 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2025.
3. *För utländska företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som bedriver verksamhet genom en filial i Sverige före ikraftträdandet tillämpas 12 § i den nya lydelsen från och med den första årsstämman som hålls efter utgången av 2029. Fram till dess tillämpas i stället äldre bestämmelser.*

## **2.10 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur**

### **2.10.1 Felaktig hänvisning, avsnitt 7.4.6 och 13.10**

Betänkandet innehåller en felaktig hänvisning till 18 d § folkbokföringslagen på sidorna 288 och 506. Vilandeförklaring av samordningsnummer regleras sedan den 1 september 2023 i 3 kap. 2 § lagen (2022:1697) om samordningsnummer.

### **2.10.2 Författningskommentaren till 27 kap 6 § ABL, avsnitt 13.10**

I avsnitt 2.5 har Skatteverket framhållit de tillämpningsproblem som uppkommer om bestämmelsen innehåller ett krav på att beslutet om avregistrering från folkbokföringen ska ha vunnit laga kraft innan avregistrering sker hos Bolagsverket.

I kommentaren till förslaget i 27 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551) anges att ett beslut om avregistrering enligt 22 § folkbokföringslagen får laga kraft, dvs. börjar gälla, när överklagandetiden har gått ut, om beslutet inte har överklagats (se 35 § förvaltningslagen [2017:900]).

För det fall kravet på laga kraft kvarstår så bör författningskommentaren till 27 kap 6 § ABL justeras. Beskrivningen i förslaget är något missvisande. Ett beslut får laga kraft när det inte längre kan överklagas, dvs. när överklagandetiden har gått ut eller när frågan som beslutet gäller är slutligt avgjord i domstol (res judicata). Hänvisningen till de allmänna bestämmelserna om verkställighet i 35 § förvaltningslagen bör utgå.

### **2.10.3 Författningskommentaren till 19 kap 9 § lagen om ekonomiska föreningar, avsnitt 13.14**

Även i kommentaren till förslaget i 19 kap. 9 § lagen om ekonomiska föreningar (2018:672) anges att ett beslut om avregistrering enligt 22 § folkbokföringslagen får laga kraft, dvs. börjar gälla, när överklagandetiden har gått ut, om beslutet inte har överklagats (se 35 § förvaltningslagen [2017:900]).

Beskrivningen är något missvisande, se kommentaren ovan avseende avsnitt 13.10 i betänkandet.

### **2.10.4 Författningskommentaren till 2 kap 21 k§ SL**

En felaktig hänvisning finns i författningskommentaren till 2 kap. 21 § SL (s. 475). Där hänvisas till avsnitt 9.9. men bör istället avse avsnitt 9.3. Betänkandet innehåller inte något avsnitt 9.9.

Skatteverket föreslår att texten i andra stycket s. 475 ändras enligt följande.

Övervägandena finns i ~~avsnitt 9.9.~~ 9.3.

## **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Förslagen bedöms sammantaget enbart medföra marginella kostnadsökningar för Skatteverket varför någon specificerad kostnadsberäkning inte har upprättats.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Anna-Karin Isaksson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson och enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon samt sektionschefen Jens Becher.



Katrin Westling Palm